

CP/AF/DP - PROJET v6. 29.08.2013

GUIDE DE CONDUITE DES CONTRÔLES DE QUALITE

VERSION 2012

CSOEC

Claude PONZINI

SOMMAIRE

1. PRESENTATION GENERALE

Le présent guide, destiné aux contrôleurs de qualité, a été établi en application de l'arrêté du 3 mai 2012 portant agrément du règlement intérieur de l'Ordre des experts-comptables.

Les articles indiqués dans ce guide font tous référence à l'arrêté du 3 mai 2012.

L'arrêté prévoit :

Le contrôle de qualité est effectué en suivant les prescriptions du « *Guide de conduite des contrôles de qualité* » établi par le Conseil supérieur de l'Ordre. (article 404)

Le Guide de conduite du contrôle de qualité comporte quatre parties :

- la première partie (introduction générale) rappelle les principales règles applicables en matière de contrôle de qualité ;

- la seconde partie (méthodologie) précise les modalités proprement dites de l'intervention du contrôleur au cours des différentes phases du contrôle de qualité ;

- la troisième partie (techniques et outils) présente différents supports du contrôleur dans sa démarche (les documents eux-mêmes sont présentés ci-après) :
  - Questionnaire préparatoire
  - Questionnaire structurel
  - Questionnaire technique
  - Outils de synthèse et rapports

- la quatrième partie (procédures administratives) est consacrée au fonctionnement administratif du contrôle de qualité au sein des instances compétentes.

Il convient de souligner que ce guide ne présente aucun caractère confidentiel vis-à-vis des membres de l'Ordre ; sa large diffusion est en effet de nature à faciliter la compréhension par les structures d'exercice professionnel contrôlées de « l'esprit » du contrôle de qualité. Il est présenté sur le site de l'Ordre.

Il va de soi que le contenu du présent guide n'est pas figé et qu'il ne manquera pas d'être adapté en fonction des besoins nouveaux [2].

[2] *Tout commentaire relatif à ce guide peut être adressé à la commission qualité du Conseil supérieur de l'Ordre*

2. INTRODUCTION GENERALE

2.1.LES SOURCES : RAPPEL DES TEXTES DE BASE

2.1.1. Décision du Conseil supérieur du 7 décembre 1983

A l'issue du congrès de 1983 consacré à ce thème, le Conseil supérieur a décidé la mise en place d'un contrôle de la qualité comportant :

- une phase pédagogique, orientée vers l'ensemble de la profession,
- le contrôle de structures d'exercice professionnel correspondant à certains critères,
- les contrôles effectués par les professionnels,
- l'extension du contrôle à l'ensemble de la profession à l'issue de la phase pédagogique.

2.1.2. Décret n° 2012-432 du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptable

Il pose le principe de l'organisation des contrôles de qualité par le Conseil supérieur et les Conseils régionaux de l'Ordre.

2.1.3. Titre IV de l'arrêté du 3 mai 2012 portant agrément du règlement intérieur de l'Ordre des experts-comptables

Il est précisé en préambule au titre IV du règlement intérieur de l'Ordre :

« Le présent titre du règlement intérieur a pour objet de prévoir les modalités d'exécution du contrôle, et notamment les droits et devoirs du professionnel inscrit au tableau de l'Ordre ou à sa suite ainsi que ceux des contrôleurs. » (article 401)

2.2.PHILOSOPHIE DU CONTROLE DE QUALITE

2.2.1. Objectifs du contrôle de qualité

Le règlement intérieur précise que (article 402) :

« La mise en place du contrôle de qualité au sein de la profession répond à plusieurs objectifs :

- donner au public une meilleure perception de la qualité des prestations offertes par la profession ;
- harmoniser les comportements professionnels ;
- contribuer à la bonne organisation des structures d'exercice professionnel et au perfectionnement des méthodes de travail ;
- apprécier l'application des règles et des normes professionnelles ;
- développer la solidarité au sein de la profession en rapprochant les professionnels des instances de l'Ordre et en favorisant les contacts entre professionnels inscrits au tableau ou à la suite du tableau ».

Le contrôle de qualité doit notamment permettre de dresser un constat de l'application effective de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945, du code de déontologie et des normes professionnelles dans le but :

- de signaler aux structures d'exercice professionnel contrôlées les insuffisances susceptibles de compromettre leur aptitude à produire des travaux de qualité, en leur indiquant les moyens d'y remédier

- de tenir les instances professionnelles informées des problèmes rencontrés par les structures d'exercice professionnel dans la conduite de leurs missions, et ainsi, de leur permettre de prendre leurs décisions en toute connaissance de cause

- d'apporter à la structure d'exercice professionnel contrôlée des recommandations en vue de l'aider à améliorer sa qualité

- de diffuser les supports et aides méthodologiques émanant du Conseil supérieur

2.2.2. Caractéristiques du contrôle de qualité

Les quatre principes fondamentaux qui président à la conduite du contrôle de qualité sont définis dans le règlement intérieur (article 403).

2.2.2.1. Confraternité

« *Le contrôle est effectué, à l'initiative des instances de la profession, par des membres de l'ordre à l'exception des dispositions particulières visées aux deux derniers alinéas de l'article 411.* »

Les contrôles de qualité sont confiés à des professionnels eux-mêmes (contrôle par les « pairs »), le rôle des instances professionnelles étant donc limité à l'organisation et au suivi administratif du contrôle de qualité.

Le but du contrôle n'est pas la sanction. Les sanctions ne seront envisagées qu'après avoir épuisé toutes les étapes d'une procédure dont l'objectif premier est d'aider les professionnels à améliorer la qualité de leurs travaux.

C'est pourquoi le contrôle de qualité doit avant tout être conduit dans un esprit de confraternité.

2.2.2.2. Universalité

« *Les contrôles s'appliquent à toutes les structures d'exercice professionnel libérales ou associatives inscrites à l'ordre ainsi qu'à tous les professionnels inscrits à l'ordre* »

Tous les professionnels sont visés quelle que soit leur qualité (expert-comptable, professionnel étranger autorisé à exercer en France, salariés 83 ter et 83 quater) et leurs modalités d'exercice (cabinet individuel, société reconnue par l'Ordre, AGC).

2.2.2.3. Adéquation

« Les contrôles sont adaptés à la nature des missions exercées et à la taille des structures d'exercice professionnel ».

En effet, même si le niveau de qualité requis est identique, il n'en demeure pas moins que les moyens mis en œuvre par le contrôlé pour atteindre « la qualité » doivent s'apprécier eu égard à sa taille et à ses missions.

2.2.2.4. Confidentialité

« Aucune information concernant une structure d'exercice professionnel ou le professionnel inscrit à l'Ordre ne peut être portée à la connaissance des tiers »

Il s'agit d'une règle essentielle qui suppose le strict respect par le contrôleur de son obligation de secret professionnel et de la transmission à l'instance compétente de l'ensemble des éléments écrits relatifs au contrôlé, à l'issue du contrôle de qualité.

2.3.CHAMP D'APPLICATION

2.3.1. Assujettis au contrôle de qualité

Le principe d'universalité tel que défini au § 2.2.2.2. a conduit à n'exclure aucun professionnel du champ du contrôle de qualité.

Par ailleurs, le règlement intérieur dans l'article 407 précise que :

« *Le contrôle de qualité porte sur la structure d'exercice professionnel et sur chacun de ses membres inscrits au tableau de l'ordre ou à sa suite.*

Il porte tant sur le bureau principal que, s'il y a lieu, sur le ou les bureaux secondaires inscrits ou non au tableau de l'ordre ou à sa suite.

Il s'étend, le cas échéant, aux travaux fournis par les filiales ou tout autre organisme (sociétés civiles de moyens, GIE...) concourant à l'exercice des missions des membres de l'ordre. »

2.3.2. Domaine d'application du contrôle de qualité

Compte tenu du dispositif mis en place par l'Ordre, c'est l'ensemble des missions conduites par un professionnel de l'expertise comptable qui est susceptible de faire l'objet du contrôle de qualité, à l'exception des missions de commissariat aux comptes et d'expertise judiciaire.

2.4. REFERENTIEL DU CONTROLE DE QUALITE

Le contrôle de qualité est conduit « *par référence aux règles et normes en vigueur au moment de l'exercice des missions et aux usages de la profession* » (article 404)

2.4.1. Les textes

- Ordonnance n° 45-2138 du 19/09/1945
- Décret 2010-52 du 15/01/2010 relatif aux obligations des professionnels de l'expertise comptable pour la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme
- Décret n° 2012-432 du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptable
- Arrêté du 3 mai 2012 portant agrément du règlement intérieur de l'Ordre des experts-comptables
- Référentiel normatif (2012) agréé par arrêtés ministériels.

2.4.2. Les normes

- Norme Professionnelle de maîtrise de la qualité par les professionnels de l'expertise comptable
- Norme agréée par arrêté ministériel du 07/09/2010 : « règles professionnelles relatives aux obligations des professionnels de l'expertise comptable pour la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme »

- Norme professionnelle NP 2300 applicable à la mission de présentation de comptes
- Norme professionnelle NP 2400 applicable à la mission d'examen limité des comptes
- Norme professionnelle NP 3100 applicable aux attestations particulières
- Norme professionnelle NP 4400 applicable à la mission d'information sur la base de procédures convenues
- Norme professionnelle NP 4410 applicable à la mission de compilation des comptes
- Normes d'audit d'états financiers (ISA)
- Norme professionnelle NP 3400 applicable à la mission d'examen d'informations financières prévisionnelles

2.5. ORGANISATION DU CONTROLE DE QUALITE

Le contrôle de qualité est effectué suivant les prescriptions du « Guide de conduite des contrôles de qualité » établi par la Conseil supérieur de l'Ordre en concertation avec la Commission Nationale d'Inscription (article 404).

« En matière de contrôle de qualité, le conseil supérieur est chargé d'une mission générale de définition d'une politique pluriannuelle de contrôle de l'ensemble des professionnels.
En fonction des objectifs ainsi fixés, il harmonise, après avis conforme de la Commission nationale d'inscription pour les structures associatives, les conditions dans lesquelles sont effectués les contrôles de qualité des structures et des professionnels inscrits au tableau de l'ordre ou à sa suite, dans les différentes circonscriptions ordinales, selon une politique cohérente dans les deux types d'exercice.
Les modalités spécifiques de contrôle de qualité des professionnels conventionnés au titre de l'article 1649 quater L du code général des impôts sont définies par l'administration fiscale et mises en œuvre par la profession.
Les conseils régionaux sont chargés d'une mission générale d'organisation des contrôles de qualité dans leur circonscription, pour les structures implantées dans trois régions au plus.
Ils sont chargés des contrôles techniques des cabinets à implantations multiples décidés par le conseil supérieur et des contrôles techniques des associations de gestion et de comptabilité décidés par la Commission nationale d'inscription. » (article 401)

2.5.1. Choix des structures et des professionnels à contrôler

Le règlement intérieur apporte les précisions suivantes :

Article 418 - Contrôle des cabinets libéraux

« *La désignation des structures et des professionnels à contrôler est faite par :*

— le conseil régional pour les professionnels inscrits à l'ordre ;
— le conseil supérieur pour les structures implantées dans plus de trois régions.
Il appartient à chaque conseil régional, de définir avant le 30 juin de l'année en cours le programme des contrôles qu'il entend réaliser l'année suivante.
Il appartient au conseil supérieur, pour les structures implantées dans plus de trois régions (cabinets à implantations multiples), de définir avant le 30 juin de l'année en cours le programme des contrôles structurels qu'il entend réaliser l'année suivante.
Dans le cadre des contrôles structurels des cabinets implantés dans trois régions au plus, un conseil régional peut diligenter le contrôle d'un bureau secondaire implanté dans sa circonscription. Toutefois, il devra coordonner son action avec le conseil régional du siège. »

Article 419 - Contrôle des associations de gestion et de comptabilité

« *La désignation des structures à contrôler au titre de l'année suivante est faite, avant le 30 juin de l'année en cours, par la Commission nationale d'inscription des associations de gestion et de comptabilité, qui tient compte des propositions de la commission qualité du conseil supérieur.*
Les conseils régionaux peuvent solliciter, auprès de la Commission nationale d'inscription l'engagement de contrôles d'associations de gestion et de comptabilité. »

Article 420 - Dispositions communes

« *Le programme indique notamment :*
— le nombre de professionnels inscrits à contrôler ;
— le nombre estimé d'heures de contrôle à prévoir ;
— le nombre de contrôleurs requis.
Le programme de contrôle tient compte :
— des professionnels inscrits à l'ordre, volontaires pour bénéficier d'un contrôle de qualité et qui en font la demande avant le 30 juin auprès du conseil régional auquel ils sont rattachés ;
— des professionnels conventionnés au titre de l'article 1649 quater L du code général des impôts dont le contrôle doit être effectué tous les trois ans en application de l'article 371 bis G de l'annexe II au code général des impôts ;
— de ceux de ces professionnels pour lequel le commissaire du Gouvernement a demandé le déclenchement d'un contrôle en application du même article. »

L'usage relatif à la désignation, depuis la création du contrôle de qualité est le suivant :

- Désignation par tirage au sort au sein de chaque Conseil régional, à partir de la liste des experts-comptables personnes physiques. Le contrôle est étendu à l'ensemble des confrères exerçant dans le même cabinet,

- Désignation par l'instance compétente, pour les Cabinets à implantations multiples et les associations de gestion et de comptabilité. Le contrôle concerne tous les professionnels exerçant dans la structure.

2.5.2. Droits et obligations du contrôlé

- **Mise à disposition des documents**

Article 438

« La structure ou le professionnel inscrit à l'ordre retenu pour un contrôle de qualité s'engage à mettre à la disposition des contrôleurs, au siège de la structure d'exercice professionnel ou du bureau concerné, l'ensemble des pièces et des documents nécessaires au contrôle et à leur fournir toutes explications utiles. »

- **Droit de récusation**

Article 439

« La structure ou le professionnel inscrit à l'ordre informé d'un contrôle de qualité a le droit de récuser le ou les contrôleurs désignés.
La récusation peut s'opérer pendant une période de trente jours à compter de la réception de la lettre d'information du contrôle et du ou des noms des contrôleurs désignés pour ce contrôle.
La récusation doit être formulée par lettre adressée au président du conseil régional dont dépend le contrôlé ou au président de la Commission nationale d'inscription si elle est demandée par une association de gestion et de comptabilité.
Le président de l'instance concernée informe la structure ou le professionnel de la suite réservée à sa demande. »

- **Fréquence des contrôles**

Article 440

« Une structure ou un professionnel inscrit à l'ordre ne peut être contrôlé qu'à l'issue d'une période de trois ans après la fin du contrôle précédent.
Lorsque le président du conseil régional ou de la Commission nationale d'inscription décide qu'une structure doit subir un nouveau contrôle afin de s'assurer que les observations contenues dans le rapport des contrôleurs ont été suivies d'effet, le contrôle ne peut intervenir qu'à l'issue d'une période d'un an minimum. »

2.5.3. Déroulement des contrôles

Article 421

« Le professionnel ou la structure inscrit(e) à l'ordre retenu(e) pour un contrôle de qualité en est informé(e) par lettre adressée par l'ordre ou par la Commission nationale d'inscription, soixante jours au moins avant la date fixée pour le début du contrôle.
Le questionnaire préparatoire d'enquête joint à cette lettre a pour objet de recueillir un ensemble d'informations relatives, d'une part, à l'organisation générale de la structure d'exercice professionnel et, d'autre part, aux missions qui y sont exercées. Pour les professionnels ayant conclu avec l'administration fiscale la convention prévue à l'article 1649 quater L du code général des impôts, un questionnaire spécifique établi en concertation avec cette dernière y est inclus.

Ce questionnaire dûment rempli doit être retourné à l'ordre ou à la Commission nationale d'inscription accompagné de la confirmation d'indépendance dans les trente jours de sa réception.
En même temps qu'il retourne ce questionnaire, le contrôlé peut demander à bénéficier des dispositions prévues à l'article 439.
Le non-respect des délais et des obligations incombant au contrôlé peut, après mises en demeures restées infructueuses, être sanctionné en application des dispositions de l'article 31 de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945. »

Article 422

« *Au vu du questionnaire préparatoire, l'instance compétente :*
— désigne le contrôleur ou constitue l'équipe de contrôle et en désigne le rapporteur ;
— fixe la durée du contrôle et son coût.
Le nombre de contrôleurs et la durée du contrôle sont adaptés à l'importance de la structure et du nombre de professionnels inscrits à l'ordre qui y exercent.
S'agissant du contrôle des associations de gestion et de comptabilité, le nombre doit toujours être pair afin de respecter la mixité du secteur libéral et du secteur associatif.
Lorsque le nombre de contrôleurs désignés est d'au moins deux, conformément à alinéa 5 de l'article 411 ci-dessus, le rapporteur doit être issu du secteur libéral. Ce dernier pilote le contrôle de qualité et présente le rapport final reprenant les conclusions des contrôleurs. »

Article 423

« *La structure ou le professionnel contrôlé est informé par une nouvelle lettre :*
— du ou des noms des contrôleurs et, le cas échéant, du rapporteur ;
— de la durée du contrôle.
Pendant un délai de trente jours à compter de la réception de cette lettre, le cabinet ou l'association de gestion et de comptabilité peut exercer son droit de récusation du ou des contrôleurs conformément à la procédure décrite à l'article 439. »

Article 424

« *Les contrôles structurels ont lieu, en principe, au siège social ou à l'implantation principale de la structure en présence du représentant légal et du correspondant ordinal de la structure.*
En tant que de besoin, les contrôleurs pourront obtenir des informations auprès des implantations secondaires ou éventuellement des filiales. »

Article 425 - Disposition particulière aux associations de gestion et de comptabilité

« *Le contrôle des associations de gestion et de comptabilité est caractérisé par une articulation particulière du contrôle structurel et du contrôle technique.*
La Commission nationale d'inscription oriente la mise en œuvre du contrôle structurel, qui a lieu au siège de l'association de gestion et de comptabilité dans les conditions prévues aux articles 421 à 424.
Elle informe les conseils régionaux du lancement des contrôles des associations de gestion et de comptabilité inscrites dans leur ressort.
A l'issue du contrôle structurel, les conseils régionaux dans lesquels sont inscrites les différentes implantations de l'association de gestion et de comptabilité mettent en oeuvre les contrôles techniques des professionnels inscrits exerçant dans la structure, à partir de la

synthèse du contrôle structurel, validée au niveau de l'implantation à l'aide d'un questionnaire allégé. »

Article 426 - Disposition particulière aux cabinets à implantations multiples

« *Le contrôle de qualité des cabinets à implantations multiples se compose de deux parties :*
— le contrôle structurel réalisé au siège de la société, sous la responsabilité du conseil supérieur ou du conseil régional du siège social, et donnant lieu à une synthèse diffusée auprès des conseils régionaux concernés ;
— le contrôle technique réalisé auprès des membres de l'ordre dans les cabinets secondaires à partir de la synthèse du contrôle structurel national, validée au niveau du bureau contrôlé à l'aide d'un questionnaire allégé.
La liste des cabinets à contrôler est établie par le conseil supérieur en concertation avec les conseils régionaux intéressés par l'opération.
Le Conseil supérieur de l'ordre définit le calendrier des contrôles structurels et en assure la mise en œuvre dans les conditions prévues aux articles 421 à 424.
Les conclusions du contrôle ne peuvent en tout état de cause être tirées qu'après réalisation du contrôle technique. »

2.5.4. Conclusions des contrôles

- **Conclusions du contrôle des cabinets**

Article 427

« *A l'issue du contrôle, une note de synthèse établie par les contrôleurs est adressée au professionnel contrôlé et au dirigeant de la structure d'exercice professionnel.*
Le professionnel contrôlé et le dirigeant de la structure d'exercice professionnel disposent d'un délai, qui ne peut excéder trente jours, pour présenter par écrit leurs observations aux contrôleurs. Dans le même délai, ils doivent également être entendus s'ils en font la demande. »

Article 428

« *Un rapport définitif est établi par le contrôleur ou, le cas échéant, par le rapporteur. La note de synthèse ainsi que les observations éventuelles du professionnel contrôlé et du dirigeant de la structure d'exercice professionnel y sont annexées.*
Le rapport met en évidence les faiblesses éventuelles relevées au cours du contrôle de qualité et les manquements graves et répétés à la réglementation professionnelle.
Il est assorti de conseils indiquant les moyens d'y remédier.
Ce rapport, ses annexes et le dossier de contrôle des cabinets libéraux sont transmis au président du conseil régional. »

Article 429

« Après analyse du rapport, le président du conseil régional conclut le contrôle de qualité dans une lettre adressée au professionnel contrôlé et au dirigeant de la structure d'exercice professionnel. »

Article 430

« Le président reprend, le cas échéant, dans sa lettre de conclusion, les observations et conseils contenus dans le rapport prévu à l'article 428 et décide de la suite à donner au contrôle de qualité.
Il peut s'agir :
— d'une lettre de conclusion sans observation ;
— d'une lettre de conclusion avec simples observations, éventuellement assortie d'une convocation dans le bureau du président ;
— d'une lettre de conclusion avec observations assortie d'une décision d'un nouveau contrôle sur place à l'issue d'une période d'un an, pour s'assurer que les observations faites ont été suivies d'effet. Le président pourra obliger le professionnel contrôlé à suivre une formation spécifique faite par l'ordre, sur les normes d'exercice professionnel. Le coût de cette formation incombera au professionnel contrôlé.
L'ensemble du dossier ne peut être communiqué que dans deux cas :
— soit au nouveau contrôleur lorsqu'un contrôle sur place doit avoir lieu à l'issue d'une période d'un an minimum après la fin du contrôle précédent ;
— soit au conseil régional lorsque le président de celui-ci décide de lui transmettre le dossier.
En cas de nouveaux manquements constatés, la chambre de discipline pourra être saisie dans les conditions prévues par l'article 31 de l'ordonnance du 19 septembre 1945. »

• Conclusions du contrôle des associations de gestion et de comptabilité

Article 431 - Note de synthèse du contrôle structurel

« Pour chaque contrôle structurel, le rapporteur établit le contenu du projet de note de synthèse à envoyer au correspondant ordinal et au représentant légal de la structure garant de la bonne application du code de déontologie.
Le représentant légal et le correspondant ordinal de la structure disposent d'un délai qui ne peut excéder trente jours pour faire connaître leurs observations sur le projet de note de synthèse.
Dans le même délai, ils doivent également être entendus s'ils en font la demande.
La note de synthèse finale est communiquée au correspondant ordinal et au représentant légal de la structure. »

Article 432 - Note de conclusions du contrôle structurel

« Le rapporteur communique à la Commission nationale d'inscription la note de synthèse finale tenant compte des observations éventuelles du responsable de la structure. Cette note est signée par l'ensemble des contrôleurs.
Après réception de la note de synthèse finale, le président de la Commission nationale d'inscription établit une note de conclusions et l'adresse au représentant légal de

l'association de gestion et de comptabilité et la transmet aux présidents des conseils régionaux concernés pour engagement des contrôles techniques et au président de la commission qualité du conseil supérieur pour information. »

Article 433 - Réalisation et conclusion des contrôles techniques

« *Les conseils régionaux définissent le calendrier des contrôles techniques et prennent en charge les coûts de leur réalisation. La Commission nationale d'inscription est informée de ce calendrier.*
Sur la base des informations transmises par la Commission nationale d'inscription (note de synthèse du contrôle structurel), ils conduisent les contrôles techniques des professionnels inscrits et exerçant dans les implantations de leurs régions. Un questionnaire structurel allégé est envoyé aux implantations secondaires en complément d'information.
La note de synthèse du contrôle technique établi par les contrôleurs est envoyée, après procédure contradictoire, au président du conseil régional qui rédige une lettre de conclusion adressée au professionnel contrôlé et au représentant légal de l'association de gestion et de comptabilité ainsi qu'à la Commission nationale d'inscription, qui pourra demander toute information complémentaire nécessaire à l'appréciation des conclusions présentées. »

Article 434 - Conclusions des contrôles de qualité des associations de gestion et de comptabilité

« *Le président de la Commission nationale d'inscription conclut le contrôle de qualité de l'AGC en reprenant les conclusions du contrôle structurel et des contrôles techniques en y adjoignant éventuellement des observations précisant si nécessaire les suites à donner.*
Une copie de la lettre de conclusions adressée à l'association de gestion et de comptabilité est envoyée au président du conseil régional dans le ressort duquel est inscrite la structure.
Le cas échéant, le président de la Commission nationale d'inscription peut saisir la commission de discipline dans les conditions prévues par l'article 49 bis de l'ordonnance du 19 septembre 1945. »

• Conclusions du contrôle des cabinets à implantations multiples

Article 435

« *Pour chaque contrôle structurel, les contrôleurs établissent ensemble le contenu du projet de note de synthèse à envoyer au cabinet. Ce document devra être communiqué au cabinet contrôlé par le contrôleur désigné d'un commun accord entre eux.*
Chaque cabinet contrôlé dispose d'un délai, qui ne peut excéder trente jours, pour faire connaître ses observations sur le projet de note de synthèse. Dans le même délai, il doit également être entendu s'il en fait la demande.
Le contrôleur désigné communique au conseil supérieur la note de synthèse finale tenant compte des observations éventuelles du cabinet contrôlé. Cette note est signée par les deux contrôleurs et le représentant de la structure d'exercice professionnel contrôlé.
Après réception de l'ensemble des notes de synthèse finales, le conseil supérieur diffuse celles-ci aux conseils régionaux concernés, qui diligentent alors les contrôles techniques.

L'article 430 régit les conclusions du contrôle technique du professionnel contrôlé. La lettre conclusive est envoyée au professionnel concerné et au responsable de la structure.
Le président du conseil régional la transmet au président de la commission qualité du conseil supérieur. »

- **Dispositions communes**

Article 436

« *Les conclusions du contrôle de qualité relative à la mise en œuvre des dispositions de l'article 1649 quater L du code général des impôts sont adressées au commissaire du Gouvernement auprès du conseil régional dans le délai de trois mois de la conclusion du contrôle en application de l'article 371 bis G de l'annexe II à ce code.* »

Article 437

« *Le dossier de contrôle est détruit au bout de trois ans. Les conclusions et le rapport sont conservés jusqu'à ce que le cabinet fasse l'objet d'un nouveau contrôle*. »

2.5.5. Durée des contrôles

A titre indicatif, l'estimation du temps à consacrer par le ou les contrôleurs pour le contrôle structurel des AGC et des cabinets à implantations multiples est d'environ quatorze heures et pour les contrôles des structures régionales entre six et douze heures.
Pour les structures du secteur libéral implantées dans moins de trois régions, le contrôle dure entre six et douze heures.

Ce temps est majoré d'un tiers par membre de l'Ordre ou bureau secondaire supplémentaire.

En cas de difficultés particulières (groupes notamment), les contrôleurs en réfèrent au Président de l'instance compétente pour un éventuel approfondissement technique.

2.5.6. Structures d'exercice professionnel disposant d'un contrôle de qualité interne

Les structures d'exercice professionnel disposant d'une procédure de contrôle qualité interne peuvent s'en prévaloir pour demander à ce que le contrôle soit allégé. Ils s'engagent en contrepartie à présenter au contrôleur

- la procédure du contrôle de qualité interne,
- les modalités de mise en œuvre ; volume, intervenants, périodicité, …
- les rapports internes issus de cette procédure.

Le contrôleur, au vu de ces documents, appréciera dans quelle mesure il peut en tenir compte et les intégrer dans sa propre démarche pour alléger son intervention.

Il suivra la procédure ci-après :

- **Liste des questions à poser**

Le cabinet a-t-il une procédure de contrôle de qualité interne **formalisée** ?
Si oui, se la faire communiquer,
Si non, se la faire expliquer par le responsable de la structure d'exercice professionnel en vue d'apprécier notamment :

- La qualité des contrôleurs :
  - indépendance
  - niveau hiérarchique et/ou fonctionnel au sein des structures d'exercice professionnel
  - renouvellement
- L'importance du contrôle :
  - volume
  - périodicité
- L'étendue du contrôle :
  - nature des missions contrôlées
  - nature des investigations
- La formalisation :
  - contrôle structurel
  - questionnaire horizontal
  - questionnaire vertical
  - rapport de synthèse

- **Liste des documents à remettre au contrôleur :**

  - Guide de contrôle qualité interne
  - temps consacré au contrôle
  - Rapport du contrôle de qualité interne

Le contrôleur pourra utilement attirer l'attention du contrôlé sur les obligations requises dans le cadre de l'application de la norme professionnelle de maîtrise de la qualité.

Il devra également sensibiliser le contrôlé sur les exigences prévues dans la norme anti-blanchiment.

2.5.7. Financement du contrôle de qualité

Article 447

« *Les coûts des contrôles de qualité sont à la charge des conseils régionaux, à l'exclusion du contrôle structurel des cabinets à implantations multiples dans plus de trois régions et du contrôle structurel des associations de gestion et de comptabilité qui sont à la charge du conseil supérieur.*
Un barème national est déterminé, à titre indicatif, chaque année par le conseil supérieur pour la rémunération des contrôleurs. »

2.6. LES CONTROLEURS

2.6.1. Désignation

2.6.1.1. Candidature, désignation et établissement des listes

Le règlement intérieur (article 411) précise que :

« *Les professionnels exerçant dans le secteur libéral font acte de candidature auprès du conseil régional dont ils sont ressortissants dans le but d'effectuer le contrôle à la fois des cabinets libéraux et des associations de gestion et de comptabilité.*
Les experts-comptables exerçant dans une association de gestion et de comptabilité font acte de candidature :
— auprès du conseil régional pour effectuer le contrôle des cabinets libéraux ;
— auprès de la Commission nationale d'inscription pour effectuer le contrôle des associations de gestion et de comptabilité.
Les salariés mentionnés aux articles 83 ter et 83 quater de l'ordonnance n° 45-1238 du 19 septembre 1945 modifiée font acte de candidature auprès de la Commission nationale d'inscription pour effectuer le contrôle des associations de gestion et de comptabilité.
Eu égard aux particularités structurelles des associations de gestion et de comptabilité, certains de leurs directeurs et cadres peuvent être désignés par la Commission nationale d'inscription pour compléter le collège des contrôleurs afin d'effectuer des contrôles structurels, sous réserve que les associations de gestion et de comptabilité dont ils sont issus aient bénéficié d'un contrôle préalable.
Les personnes ainsi désignées pour effectuer les contrôles structurels sont le représentant légal de l'association de gestion et de comptabilité ou des directeurs et cadres agissant sur sa délégation écrite. »
L'article 412 précise que « *les conseils régionaux et la Commission nationale d'inscription choisissent les contrôleurs au vu des candidatures reçues et dressent des listes de contrôleurs.*
Ils sont désignés pour une période de trois ans renouvelable et doivent remplir les conditions fixées à l'article 413.
Le nombre de contrôleurs est arrêté en fonction du programme de contrôle.

Les conseils régionaux proposent au conseil supérieur une liste de contrôleurs issus du seul secteur libéral susceptibles de réaliser les contrôles des associations de gestion et de comptabilité et des cabinets implantés dans plus de trois régions.
Une liste unique mixte des contrôleurs devant effectuer en binôme les contrôles des structures et des professionnels inscrits exerçant en association de gestion et de comptabilité est tenue par la Commission nationale d'inscription, sur la base des listes transmises par les conseils régionaux et de celle établie par la Commission nationale d'inscription. »

Les instances compétentes doivent s'assurer que leurs contrôleurs respectifs sont correctement formés :

- au code de déontologie,
- aux normes professionnelles,
- au contrôle de qualité : sa procédure, son contexte d'intervention.

Les instances tiennent compte de l'expérience professionnelle des contrôleurs pour affecter les structures à contrôler en tenant compte de la typologie des structures et des missions.

2.6.1.2. Conditions préalables à la désignation

Article 413

« *Le candidat aux fonctions de contrôleur ne doit avoir fait l'objet d'aucune sanction disciplinaire et avoir bénéficié d'un contrôle de qualité conclu sans observation.*
Aucun candidat ne peut être inscrit sur une liste de contrôleurs sans avoir suivi préalablement un stage de formation organisé par l'ordre des experts-comptables.
La formation suivie par les contrôleurs est adaptée aux contrôles qu'ils ont à effectuer afin de les former aux particularités liées aux conditions d'exercice du contrôlé (secteur libéral ou secteur associatif) dans le respect du principe d'adéquation du contrôle prévu à l'article 403.
Le coût d'organisation du stage est supporté par le conseil supérieur et par les conseils régionaux dans la circonscription desquels sont inscrits les contrôleurs à former.
A l'exception du cas des directeurs et des cadres d'association de gestion et de comptabilité prévu à l'article 411, les contrôleurs doivent être inscrits au tableau en qualité de membre de l'ordre depuis au moins cinq années.
Une dérogation à cette durée peut être accordée par l'instance chargée de la désignation des contrôleurs, et selon les besoins des opérations de contrôle envisagées, pour les contrôleurs issus du secteur associatif jusqu'au 31 décembre 2014. »

2.6.1.3. Durée de désignation

Le règlement intérieur (article 412) précise que :

« *Ils sont désignés pour une période de trois ans renouvelable et doivent remplir les conditions fixées à l'article 413*. »

2.6.2. Devoirs et obligations

Ces devoirs et obligations sont précisés par le règlement intérieur.

Article 414 - Personnalisation

« *La mission de contrôleur est une mission personnelle qui ne peut, en aucun cas, être déléguée*. »

Article 415 - Disponibilité

« *La désignation comme contrôleur implique en contrepartie une disponibilité suffisante. La candidature aux fonctions de contrôleur emporte l'engagement de consacrer annuellement aux contrôles de qualité un minimum de 50 heures. Pour préserver le caractère confraternel des contrôles de qualité, l'activité de chaque contrôleur à ce titre ne saurait excéder 200 heures dans l'année.* »

Article 416 - Indépendance

« *Le contrôleur est indépendant. Il ne doit notamment avoir assumé aucune fonction ni détenir ou avoir détenu aucun intérêt dans la structure d'exercice professionnel contrôlée et réciproquement.*
La radiation d'un contrôleur ne peut être effectuée qu'après que l'intéressé a été invité à présenter ses observations au conseil régional dont il dépend ou, le cas échéant, au conseil supérieur.
Le contrôleur organise lui-même sa mission et détermine l'étendue de ses investigations dans le cadre fixé aux articles suivants. »

Article 417 - Obligations

« *Dans l'exercice de leurs missions, les contrôleurs sont soumis à l'ensemble des textes régissant la profession.*
Ils sont tenus au secret pour ce qui concerne toutes les informations dont ils ont eu connaissance à l'occasion du contrôle. En tout état de cause, ils ne peuvent faire état de leurs observations et conclusions que dans les rapports de contrôle visés aux articles 428, 432, 433 et 435.
Pendant une période de trois ans à compter du début du contrôle de qualité, il est interdit aux contrôleurs d'accepter directement ou indirectement une mission d'un client ou d'un adhérent de la ou des structures d'exercice professionnel dans lesquelles ils ont effectué un contrôle, sans l'accord exprès du professionnel concerné.
Cette interdiction ne s'applique pas aux contrôleurs chargés des contrôles structurels des cabinets à implantations multiples ou de l'association de gestion et de comptabilité qui n'effectuent pas le contrôle technique des dossiers de la structure d'exercice professionnel ou de l'association de gestion et de comptabilité.
Tout litige pouvant survenir pendant cette période entre le contrôleur et le professionnel contrôlé ou sa structure d'exercice est soumis à arbitrage du président du conseil régional de l'ordre dans le ressort duquel est inscrit le professionnel concerné ou de la Commission nationale d'inscription si le contrôlé est une association de gestion et de comptabilité ou un professionnel y exerçant pour ce qui concerne le contrôle structurel.

Si le litige concerne un cabinet à implantations multiples, il est soumis au président de la commission qualité du conseil supérieur.
Le contrôleur s'engage par écrit à exercer sa mission de contrôle de qualité en conformité avec le présent règlement intérieur et à se soumettre lui-même à un contrôle de qualité préalablement à sa désignation.
Toutefois, jusqu'au 31 décembre 2014, le contrôle des associations de gestion et de comptabilité dont sont issus les contrôleurs pourra intervenir dans l'année qui suit leur désignation. »

2.6.3. Droits des contrôleurs

2.6.3.1. Pouvoir d'investigation

Article 438 - Mise à disposition des documents par le contrôlé

« *La structure ou le professionnel inscrit à l'ordre retenu pour un contrôle de qualité s'engage à mettre à la disposition des contrôleurs, au siège de la structure d'exercice professionnel ou du bureau concerné, l'ensemble des pièces et des documents nécessaires au contrôle et à leur fournir toutes explications utiles*. »

2.6.3.2. Rémunération

Article 447

« *Un barème national est déterminé, à titre indicatif, chaque année par le conseil supérieur pour la rémunération des contrôleurs*. »

Le mode d'indemnisation des contrôleurs qualité est laissé à l'appréciation de chaque Conseil régional (honoraires, droit à un séminaire de formation…) [décision : 302ème session du Conseil supérieur du 11/06/99].

3. METHODOLOGIE

3.1.LES DIFFERENTES PHASES DU CONTROLE DE QUALITE

La méthodologie retenue comporte trois phases distinctes impliquant de façon différente les contrôleurs et les institutions.

3.1.1. Phase préparatoire au contrôle

Cette étape permet d'informer le contrôlé de la mise en œuvre d'un contrôle de qualité, un questionnaire d'enquête (questionnaire préparatoire) lui est adressé afin de recueillir un ensemble d'informations relatives, d'une part, à l'organisation générale de la structure d'exercice professionnel et, d'autre part, aux missions qui y sont exercées.

Le contrôlé est informé du nom du ou des contrôleurs et le cas échéant du rapporteur ainsi que de la durée du contrôle. Il peut exercer son droit de récusation comme prévu à l'article 439.

3.1.2. Phase d'exécution du contrôle

Cette phase comporte deux étapes successives :

- le contrôle structurel :

  Qui comporte la prise de connaissance de l'organisation des systèmes et des procédures en vigueur dans la structure d'exercice professionnel contrôlée
- le contrôle technique :

  Qui consiste à apprécier, à travers la revue d'un certain nombre de dossiers de travail sélectionnés par sondages ou épreuves, l'application des diligences et des normes professionnelles.

C'est à l'issue du contrôle technique qu'est établi le rapport final.

3.1.3. Phase de suivi du contrôle

Cette phase comporte l'ensemble des dispositions qui peuvent être prises par le conseil régional à la suite des contrôles de qualité, il peut s'agir d'actions de sensibilisation, de formation…

3.1.4. Objectifs

Le règlement intérieur (article 421) précise que le questionnaire préparatoire :

« a pour objet de recueillir un ensemble d'informations relatives d'une part, à l'organisation générale de la structure d'exercice professionnel et d'autre part, aux missions qui y sont

exercées. Pour les professionnels ayant conclu avec l'administration fiscale la convention prévue à l'article 1649 quater L du code général des impôts, un questionnaire spécifique établi en concertation avec cette dernière y est inclus.».

3.1.5. Contenu

Le questionnaire préparatoire s'inscrit dans la phase de prise de connaissance préalable au contrôle ; à ce titre, son contenu est limité aux informations primordiales concernant les aspects suivants :

1. Informations générales sur la structure d'exercice professionnel
2. Organisation de la structure d'exercice professionnel
3. Personnel de la structure d'exercice professionnel
4. Maintien de la compétence de la structure d'exercice professionnel
5. Clientèle et missions de la structure d'exercice professionnel
6. Méthodes de travail de la structure d'exercice professionnel

3.1.6. Modalités de transmission

Le questionnaire préparatoire est envoyé par mail avec la lettre avisant le contrôlé retenu pour un contrôle de qualité 60 jours au moins avant la date fixée pour le début du contrôle.

Il doit être retourné dûment complété à l'instance compétente dans les 30 jours de sa réception, accompagné de la confirmation d'indépendance.

Le questionnaire préparatoire est mis à la disposition des contrôleurs par l'instance compétente préalablement au contrôle.

3.2.CONTROLE STRUCTUREL

3.2.1. Objectifs

Article 405 - Contrôle structurel

« *Le contrôle structurel est mis en œuvre à partir d'un diagnostic de l'organisation de la structure d'exercice professionnel dans laquelle exerce le professionnel contrôlé, dans le but d'apprécier l'aptitude de cette organisation à assurer des missions par référence aux normes et aux règles professionnelles ainsi qu'aux usages de la profession, en mettant en évidence les forces et faiblesses des méthodes et procédures.* »

L'ordonnance du 19 septembre 1945, le code de déontologie et les normes générales (dont la norme anti-blanchiment) visent le comportement professionnel des membres de l'Ordre et constituent donc le référentiel sur ce point.

Chaque structure d'exercice professionnel s'organise comme elle l'entend. C'est la raison pour laquelle le contrôleur se réfère aux usages de la profession pour apprécier si cette organisation permet au professionnel d'exercer convenablement ses missions.
Le contrôleur devra attirer l'attention du contrôlé sur les obligations qui résultent de la mise en œuvre de la norme « maîtrise de la qualité » dont l'application est obligatoire depuis le 01/01/2012.

3.2.2. Mise en œuvre

Le contrôle structurel comporte trois phases :

- la prise de connaissance des procédures et règles d'organisation écrites en vigueur au sein de la structure d'exercice professionnel ;
- la revue commentée du questionnaire avec le contrôlé ;
- la synthèse.

3.2.2.1. Prise de connaissance

A ce niveau, le principal outil est le questionnaire préparatoire que le contrôlé aura renseigné préalablement au contrôle.

Le contrôleur utilise le questionnaire préparatoire pour :

- prendre connaissance du dossier,
- porter une première appréciation sur le contrôle structurel (avant visite),
- recenser les questions complémentaires à poser.

S'il apparaît durant cette première phase que des informations significatives ont été omises dans le questionnaire préparatoire, il appartient au contrôleur d'en référer immédiatement à l'instance compétente.

3.2.2.2. Revue commentée du questionnaire avec le contrôlé

Il s'agit de faire valider les informations comprises dans le questionnaire préparatoire, de poser des questions complémentaires afin de bien appréhender le système organisationnel de la structure d'exercice et de préparer la synthèse.

3.2.2.3. Synthèse

Les conclusions du contrôle structurel, après discussion avec le(s) dirigeant(s) de la structure contrôlée, sont matérialisées par une note de synthèse faisant apparaître les principales forces et faiblesses relevées par rapport aux grands objectifs sous-tendant la qualité des travaux :

- Prise de connaissance de la structure d'exercice professionnel
- indépendance
- compétence
- qualité du travail
- secret professionnel et devoir de discrétion
- acceptation et poursuite des missions
- rapport
- communication
- lutte contre le blanchiment des capitaux
- Surveillance des politiques et procédures du contrôle qualité

Il convient de souligner que les conclusions de cette phase, qui peut se comparer à celle de l'appréciation du contrôle interne dans le cadre d'une mission de révision, doivent permettre d'orienter la nature et l'étendue des contrôles qui seront conduits lors de la phase suivante du contrôle technique.

3.2.3. Outils

Le contrôle structurel est réalisé à l'aide d'un questionnaire décrit en paragraphe 3.1.

3.3. CONTROLE TECHNIQUE

3.3.1. Objectifs

Le règlement intérieur (article 406) précise que :

« Le contrôle technique consiste en une revue d'un certain nombre de dossiers dont est responsable le professionnel contrôlé au regard de sa structure. Il permet d'apprécier la qualité des méthodes effectivement mises en œuvre. Le choix des dossiers est fondé sur les conclusions et informations tirées du contrôle structurel : sont notamment prises en compte pour ce choix les forces et les faiblesses révélées par ce contrôle ainsi que les missions exercées par la structure. »

S'agissant d'un examen de dossiers, il s'agit d'apprécier la conduite de la mission par le professionnel de l'expertise comptable pour les dossiers examinés.

Le contrôleur peut proposer au professionnel de l'expertise comptable responsable du dossier de faire participer ses collaborateurs au déroulement du contrôle. Cette participation peut prendre différentes formes : présentation de la procédure, conduite de l'examen technique, présentation des conclusions…. Le contrôleur prend en considération le contexte relationnel de la demande

3.3.2. Mise en œuvre

Le contrôle technique comporte trois phases :

- le choix des dossiers examinés ;
- le contrôle des dossiers ;
- la synthèse.

3.3.2.1. Choix des dossiers

Le choix des dossiers à contrôler est conditionné par les conclusions du contrôle structurel et par la taille de la structure d'exercice professionnel contrôlée.

Il n'est donc pas envisageable de formaliser des règles précises permettant de définir le nombre et le type de dossiers à examiner.

Toutefois, dans le souci de préserver la fiabilité et l'homogénéité des contrôles, les lignes directrices suivantes devront être considérées :

- si la structure d'exercice professionnel exerce plusieurs types de missions, les dossiers choisis doivent être représentatifs de l'activité de la structure d'exercice professionnel et porter sur l'ensemble des missions, sous réserve qu'elles entrent dans le champ du contrôle de qualité ;
- si les conclusions du contrôle structurel sont très défavorables ou ne peuvent être formulées (procédures ou règles non écrites ou inexistantes), il convient d'élargir le nombre de dossiers examinés afin de s'assurer que les risques identifiés n'ont pas eu d'incidence réelle sur la qualité des travaux ;
- si un risque d'indépendance a été mis en évidence, (par exemple, client représentant une fraction très significative des honoraires totaux), il peut être opportun de choisir notamment ce dossier.

Des indications concernant le nombre de dossiers à contrôler sont données ci-après :

Nombre de dossiers de travail à examiner en fonction de la taille de la structure d'exercice professionnel contrôlée :

- Si moins de 5 collaborateurs — examiner 2 dossiers
- Si compris entre 6 et 10 collaborateurs — examiner 3 dossiers
- Si compris entre 11 et 20 collaborateurs — examiner 4 dossiers
- Si supérieur à 20 collaborateurs — examiner 6 dossiers ou plus

Contrôler obligatoirement au moins 2 dossiers par professionnel inscrit au Tableau.

3.3.2.2. Modalités du contrôle technique

Dans cette perspective, le contrôle technique de chaque dossier comportera :

- une revue formelle d'ensemble (forme et présentation, plan de classement, indexation des documents ...) ;
- la recherche de la trace de l'intervention personnelle du membre de l'Ordre (programme de travail, supervision, synthèse, suivi du temps ...) ;
- le contrôle des principales diligences mises en œuvre, par référence aux textes et si le professionnel a conduit une mission de présentation, d'examen limité ou d'audit par référence aux normes spécifiques correspondantes.

En pratique, il est souhaitable, afin de ne pas mobiliser le contrôlé en permanence, de lui proposer d'examiner le dossier seul ou en présence du collaborateur concerné.

3.3.2.3. Outils

Le contrôleur dispose de plusieurs onglets de questionnaires techniques, chacun adapté au type de mission à contrôler.

3.3.2.4. Outil de synthèse

Un outil est mis à la disposition du contrôleur pour faire la synthèse du contrôle technique :

La note de synthèse des dossiers techniques permet au contrôleur de se positionner sur le respect des points suivants :

- Respect des principes
- Réalisation des missions
- Rapport
- Normes spécifiques
- Lutte contre le blanchiment

et de faire apparaître les conclusions du contrôleur et les observations du contrôlé.

3.4.COMPORTEMENT GENERAL ET METHODES D'INVESTIGATION

3.4.1. Comportement général

Le comportement doit être à la fois marqué par la confraternité, l'indépendance et la discrétion.

On rappellera seulement quelques aspects importants du comportement des contrôleurs (qui ne doivent pas être considérés comme exhaustifs, ni limitatifs) :

- constater et non pas juger ;
- ne pas entrer dans des discussions sur le fondement et le bien-fondé de la doctrine professionnelle, ce qui n'exclut pas d'expliquer la démarche du contrôle de qualité ;
- être courtois et confraternel mais indépendant ;
- ne pas projeter dans le contrôle ses propres options personnelles (objectivité) ;
- faire les constats sur le résultat des travaux plutôt que sur les hommes ;
- diriger ses contrôles et non pas les laisser diriger par les contrôlés ;
- s'il n'y a pas de matérialisation des travaux, ne pas tenter de la reconstituer à partir d'entretiens ;
- développer une attitude « constructive » dans la formulation des constats et des éventuelles recommandations ;
- conduire la démarche avec un objectif de pédagogie et de diffusion d'une assistance auprès du contrôlé.

D'une manière générale, il est attendu du contrôleur un comportement professionnel similaire à celui qui serait le sien dans le cadre d'une autre mission et le respect des délais.

Il importe, lors du premier contact avec le contrôlé, de :

1. Créer la convivialité, la confraternité (conversation de courtoisie, découverte mutuelle ...).
2. Se faire présenter brièvement la structure d'exercice professionnel (histoire, environnement, organisation, perspectives, clientèle, travaux), ne pas trop lire le questionnaire préparatoire qui doit avoir été examiné préalablement.

3. Expliquer la démarche contrôle de qualité (argumentaire, recherche qualité), objectifs, principes, éthique, philosophie, état d'esprit, documents, textes (pas débat de doctrine).

4. Recueillir les avis et réactions :
   - motif du volontariat - intérêt,
   - attitude des collaborateurs,
   - problèmes pour remplir le questionnaire préparatoire.

5. Planifier les opérations (chronologie, investigations, intendance, horaires, contraintes).

6. Proposer la visite de la structure d'exercice professionnel (choix du moment).

3.4.2. Méthodes d'investigation

3.4.2.1. Principes généraux

Tant dans la réalisation des contrôles permettant la confirmation du bon fonctionnement de l'organisation de la conduite des missions dans la structure d'exercice professionnel (contrôle structurel) que dans le contrôle des dossiers (contrôle technique), les contrôleurs doivent obtenir les éléments de preuve suffisants en qualité et en quantité pour atteindre l'assurance raisonnable leur permettant d'étayer les constats et affirmations repris dans leurs rapports.

3.4.2.2. Techniques

Parmi les techniques susceptibles d'être utilisées par les contrôleurs, on citera :

a) le contrôle des documents internes émis par la structure d'exercice professionnel : notes de services, mémentos, manuels, guides, etc. ;

b) le contrôle des dossiers « clients » (dossiers permanents, dossiers de l'exercice, dossiers correspondance, dossiers d'archives) ;

c) le contrôle des documents d'organisation administrative : comptabilité des temps, facturation, budgets, plannings ;

d) les entretiens avec les dirigeants de la structure d'exercice professionnel et éventuellement avec les collaborateurs désignés par eux s'ils le souhaitent ;

e) l'observation physique : visite des bureaux, des locaux destinés au rangement des dossiers, des locaux où se trouve la documentation au moment qui paraît opportun au contrôlé ;

f) les rapports relatifs au contrôle de qualité émis soit au plan interne, soit au plan externe.

Chacune de ces techniques sera mise en œuvre selon une intensité qui varie en fonction de l'objectif fixé. Les contrôleurs devront choisir celles qui leur apportent la valeur probante suffisante dans les meilleures conditions de temps.

C'est en général par la combinaison appropriée de plusieurs éléments probants que les contrôleurs pourront étayer leurs constats et affirmations.

Il convient de souligner que dans les plus petites structures où les procédures résultent plus d'une certaine tradition orale que de documents écrits, le contrôle des documents internes (a) sera inopérant ; en conséquence, il convient, dans ce cas de privilégier les entretiens (d).

3.5.DOSSIER DU CONTROLEUR

3.5.1. Objectifs

Les contrôleurs doivent conserver la trace des travaux qu'ils ont réalisés. L'ensemble des documents recueillis, des feuilles de travail établies, est regroupé dans le dossier de contrôle (qui doit être entièrement dématérialisé). Le dossier doit permettre d'étayer l'avis formulé dans le rapport final.

3.5.2. Structure et forme

Il est souhaitable que les dossiers du contrôleur soient normalisés et contiennent au minimum les éléments suivants. Certaines instances peuvent demander des documents supplémentaires.

3.5.2.1. Contrôle des cabinets libéraux implantés dans une seule région

- questionnaire structurel complété
- note de synthèse du structurel signée par le dirigeant
- déclaration du dirigeant pour les associés non actifs
- déclaration sur l'honneur de chaque expert-comptable actif hors du champ du contrôle
- questionnaire technique par expert-comptable contrôlé
- confirmation d'indépendance par expert-comptable contrôlé

- note de synthèse technique signée par expert-comptable contrôlé
- rapport par expert-comptable contrôlé
- spécimen lettre de mission
- spécimen rapport
- note d'honoraires du contrôleur

.

3.5.2.2. Contrôle structurel des cabinets implantés dans plus de trois régions

- questionnaire structurel complété
- note de synthèse du structurel signée par le dirigeant
- confirmation d'indépendance
- spécimen lettre de mission
- spécimen rapport
- note d'honoraires du contrôleur

3.5.2.3. Contrôle des implantations régionales des CAIM

- questionnaire structurel allégé complété par l'implantation régionale
- note de synthèse du structurel signée par le dirigeant de l'implantation
- déclaration du dirigeant de l'implantation pour les associés non actifs
- déclaration sur l'honneur de chaque expert-comptable actif hors du champ du contrôle
- questionnaire technique par expert-comptable contrôlé
- confirmation d'indépendance par expert-comptable contrôlé
- note de synthèse technique signée par expert-comptable contrôlé
- rapport par expert-comptable contrôlé
- spécimen lettre de mission
- spécimen rapport
- note d'honoraires du contrôleur

3.5.2.4. Contrôle structurel des AGC

- questionnaire structurel complété
- note de synthèse du structurel signée par le dirigeant
- confirmation de la déclaration du président souscrite au moment de l'inscription de l'AGC
- spécimen lettre de mission
- spécimen rapport
- note d'honoraires du contrôleur

3.5.2.5. Contrôle technique des implantations régionales des AGC

- questionnaire structurel allégé complété par l'implantation régionale
- note de synthèse du structurel signée par le dirigeant de l'implantation
- déclaration sur l'honneur de chaque professionnel de l'expertise comptable actif hors du champ du contrôle
- questionnaire technique par professionnel de l'expertise comptable contrôlé
- confirmation d'indépendance par professionnel de l'expertise comptable contrôlé
- note de synthèse technique signée par professionnel de l'expertise comptable contrôlé
- rapport par professionnel de l'expertise comptable contrôlé
- spécimen lettre de mission
- spécimen rapport
- note d'honoraires du contrôleur

3.5.3. Outils

Le Conseil supérieur met à la disposition des différents intervenants les outils sur son site internet :
www.experts-comptables.fr, rubrique « contrôle de qualité ».

3.5.4. Conservation

Le contrôleur ne doit conserver aucun document relatif au contrôle qu'il a effectué.

L'ensemble de ces documents, regroupés dans le dossier du contrôleur, doit être transmis à l'instance ayant diligenté le contrôle.

Le règlement intérieur (article 437) précise :
« Le dossier de contrôle est détruit au bout de trois ans.
Les conclusions et le rapport sont conservés jusqu'à ce que le cabinet fasse l'objet d'un nouveau contrôle. »

3.6.CONCLUSIONS ET RAPPORTS

3.6.1. Conclusions

3.6.1.1. Contrôle structurel

A l'issue du contrôle structurel, le contrôleur procède à la synthèse de ses contrôles en rédigeant, à partir des constats matérialisés sur le questionnaire structurel, une note de synthèse sur le contrôle structurel.

Cette note est articulée autour des points faisant l'objet des normes générales sur le comportement professionnel.

3.6.1.2. Contrôle technique

Le contrôle technique donne lieu à l'établissement d'une note de synthèse par professionnel de l'expertise comptable contrôlé, établie sur la base des informations recueillies à l'aide du questionnaire technique.

3.6.1.3. Réunion de synthèse

Le contrôleur présente ses premières conclusions au contrôlé le jour même de l'intervention. Il peut suggérer au contrôlé de faire participer ses collaborateurs à cette réunion pour les associer à la démarche.

3.6.1.4. signature des notes de synthèse

La note de synthèse structurelle est remise par le contrôleur au responsable de la structure d'exercice professionnel qui dispose d'un délai limité à 30 jours pour présenter ses observations ou demander à être entendu avant de la retourner après l'avoir signée.

La note de synthèse technique est remise par le contrôleur au professionnel contrôlé qui qui dispose d'un délai limité à 30 jours pour présenter ses observations ou demander à être entendu avant de la retourner après l'avoir signée.

Afin de réduire les délais, il est recommandé de faire signer ces notes de synthèse lors de la conclusion du contrôle sur place. Cette préconisation n'a pas à être imposée au contrôlé.

Il est essentiel que ces notes soient fidèles dans l'esprit et dans la forme aux conclusions orales formulées lors de la réunion de synthèse.

3.6.1.5. Respect des délais

Il est impératif que les contrôleurs respectent les délais pour conserver toute son efficacité à la procédure.

3.6.2. Rapports des contrôleurs

3.6.2.1. Règles générales

L'article 428 précise notamment :
« Un rapport définitif est établi par le contrôleur ou, le cas échéant, par le rapporteur. La note de synthèse ainsi que les observations éventuelles du professionnel contrôlé et du dirigeant de la structure d'exercice professionnel y sont annexées.
Le rapport met en évidence les faiblesses éventuelles relevées au cours du contrôle de qualité et les manquements graves et répétés à la réglementation professionnelle.
Il est assorti de conseils indiquant les moyens d'y remédier.
Ce rapport, ses annexes et le dossier de contrôle des cabinets libéraux sont transmis au président du conseil régional. »

Il est essentiel que les divers rapports susceptibles d'être émis dans le cadre du contrôle de qualité puissent l'être dans des délais très brefs et selon une forme identique quel que soit le contrôleur en assumant la rédaction.

3.6.2.2. Structure du rapport

Le conseil supérieur a adopté des modèles types de rapports à établir à l'issue d'un contrôle de qualité. La formulation de ces exemples de rapports a été inspirée par les considérations suivantes :

- souci d'être conforme aux objectifs du contrôle de qualité ;
- souci de formuler un avis dont le niveau d'assurance (faible) est cohérent avec la nature et l'étendue des contrôles (limités) ;
- souci de respecter le règlement intérieur qui prévoit que le rapport doit être assorti de conseils indiquant les moyens de remédier aux faiblesses relevées.

3.6.2.3. Modalités d'établissement

<u>Contrôle des cabinets libéraux implantés dans une seule région :</u>

Le rapport final est établi par le contrôleur sur la base des conclusions tant du contrôle structurel que du contrôle technique compte tenu des observations du contrôlé.

Il convient de souligner que les faiblesses à mentionner doivent être motivées par référence aux règles et aux normes professionnelles.

Le rapport final auquel est annexée la note de synthèse établie par le contrôleur, et le dossier sont adressés par le contrôleur au Conseil Régional de l'Ordre.

Les observations formulées par le contrôleur font référence directement à la réglementation professionnelle et aux normes de l'Ordre. Un rappel des textes non respectés par le contrôlé, doit être également mentionné dans le corps du rapport.

Contrôle des cabinets libéraux à implantations multiples (implantés dans plus d'une région) :

1. contrôle structurel du siège

Aucun rapport établi par les contrôleurs n'est prévu par les textes. Seuls la note de synthèse et le dossier de contrôle sont transmis au CSOEC dans le cas d'un cabinet implanté dans plus de trois régions ou au CROEC du siège social dans le cas d'un cabinet implanté dans trois régions au plus.
Pour une meilleure information, la commission nationale qualité demande l'envoi d'un compte rendu récapitulant les principaux points de contrôle développés pour les cabinets implantés dans plus de trois régions.

2. contrôle des implantations régionales – dit contrôle technique

La procédure de contrôle est identique à celle prévue pour le contrôle des cabinets libéraux implantés dans une seule région, sur la base d'un questionnaire structurel allégé.

Contrôle des AGC :

1. contrôle structurel du siège :

Aucun rapport établi par les contrôleurs n'est prévu par les textes. Seuls la note de synthèse et le dossier de contrôle sont transmis à la Commission nationale d'inscription.

2. Contrôle des implantations régionales – contrôle dit technique

La procédure de contrôle est identique à celle prévue pour le contrôle des cabinets libéraux implantés dans une seule région, sur la base d'un questionnaire structurel allégé.

3.6.3. Conclusions du Président

Contrôle des cabinets libéraux implantés dans une seule région :

Article 429 :

« Après analyse du rapport, le président du conseil régional conclut le contrôle de qualité dans une lettre adressée au professionnel contrôlé et au dirigeant de la structure d'exercice professionnel. »

Article 430 :

« Le président reprend, le cas échéant, dans sa lettre de conclusion, les observations et conseils contenus dans le rapport prévu à l'article 428 et décide de la suite à donner au contrôle de qualité.

Il peut s'agir :
— d'une lettre de conclusion sans observation ;
— d'une lettre de conclusion avec simples observations, éventuellement assortie d'une convocation dans le bureau du président ;
— d'une lettre de conclusion avec observations assortie d'une décision d'un nouveau contrôle sur place à l'issue d'une période d'un an, pour s'assurer que les observations faites ont été suivies d'effet. Le président pourra obliger le professionnel contrôlé à suivre une formation spécifique faite par l'ordre, sur les normes d'exercice professionnel. Le coût de cette formation incombera au professionnel contrôlé.
L'ensemble du dossier ne peut être communiqué que dans deux cas :
— soit au nouveau contrôleur lorsqu'un contrôle sur place doit avoir lieu à l'issue d'une période d'un an minimum après la fin du contrôle précédent ;
— soit au conseil régional lorsque le président de celui-ci décide de lui transmettre le dossier.
En cas de nouveaux manquements constatés, la chambre de discipline pourra être saisie dans les conditions prévues par l'article 31 de l'ordonnance du 19 septembre 1945. »

<u>Contrôle des cabinets implantés dans plus d'une région :</u>

Article 435 :

« *Après réception de l'ensemble des notes de synthèse finales, le conseil supérieur diffuse celles-ci aux conseils régionaux concernés, qui diligentent alors les contrôles techniques.*
L'article 430 régit les conclusions du contrôle technique du professionnel contrôlé. La lettre conclusive est envoyée au professionnel concerné et au responsable de la structure.
Le président du conseil régional la transmet au président de la commission qualité du conseil supérieur. »

<u>Contrôle des AGC :</u>

Article 432 - Note de conclusions du contrôle structurel

« *Le rapporteur communique à la Commission nationale d'inscription la note de synthèse finale tenant compte des observations éventuelles du responsable de la structure. Cette note est signée par l'ensemble des contrôleurs.*
Après réception de la note de synthèse finale, le président de la Commission nationale d'inscription établit une note de conclusions et l'adresse au représentant légal de l'association de gestion et de comptabilité et la transmet aux présidents des conseils régionaux concernés pour engagement des contrôles techniques et au président de la commission qualité du conseil supérieur pour information. »

Article 433 - Conclusion des contrôles techniques

« *La note de synthèse du contrôle technique établi par les contrôleurs est envoyée, après procédure contradictoire, au président du conseil régional qui rédige une lettre de conclusion adressée au professionnel contrôlé et au représentant légal de l'association de gestion et de comptabilité ainsi qu'à la Commission nationale d'inscription, qui pourra demander toute information complémentaire nécessaire à l'appréciation des conclusions présentées*. »

Article 434 - Conclusions des contrôles de qualité des associations de gestion et de comptabilité

« *Le président de la Commission nationale d'inscription conclut le contrôle de qualité de l'AGC en reprenant les conclusions du contrôle structurel et des contrôles techniques en y adjoignant éventuellement des observations précisant si nécessaire les suites à donner.*
Une copie de la lettre de conclusions adressée à l'association de gestion et de comptabilité est envoyée au président du conseil régional dans le ressort duquel est inscrite la structure.
Le cas échéant, le président de la Commission nationale d'inscription peut saisir la commission de discipline dans les conditions prévues par l'article 49 bis de l'ordonnance du 19 septembre 1945. »

3.6.4. Actions post-contrôle de qualité au sein du CRO

Il est important que le contrôle de qualité ne soit pas une opération ponctuelle « sans lendemain ».
Le Conseil régional peut relayer les actions du contrôle de qualité par des actions locales : réunions de travail, cercles de la qualité, thèmes à reprendre en Assemblée générale.

4. TECHNIQUES ET OUTILS

4.1.PHASE PREPARATOIRE

4.1.1. Questionnaire préparatoire

Le questionnaire est rempli par la structure d'exerce professionnel contrôlée et transmis au contrôleur préalablement au contrôle de qualité.

4.1.2. Confirmation d'indépendance

Ce document est signé par chaque membre de l'Ordre de la structure d'exercice professionnel contrôlée qui doit confirmer être indépendant au regard des règles édictées par l'article 22 de l'Ordonnance.
La confirmation d'indépendance est transmise simultanément avec le questionnaire préparatoire.

Un exemplaire de cette lettre figure en annexe.

CONFIRMATION D'INDEPENDANCE

A éditer sur papier à en tête

Après avoir pris connaissance de l'article 22 de l'Ordonnance du 19 septembre 1945, des articles 145, 146 et 157 du décret 2012-432 du 30 mars 2012 et des paragraphes 21 à 25 de la norme « maîtrise de la qualité agréée par arrêté ministériel du 20 juin 2011, ci-annexés, je vous confirme n'exercer aucune fonction incompatible avec l'exercice de la profession.

Je tiens toutefois à porter à votre connaissance la situation suivante [(1)] :

Par ailleurs, je déclare :

- être à jour de mes obligations déclaratives en matière sociale, fiscale et ordinale et des règlements financiers qui en résultent ;
- et, plus généralement, ne pas être dans une situation financière susceptible de compromettre la continuité d'exploitation de mon cabinet.

Fait à   le   ....

M.

(Expert-comptable)

[(1)] *Paragraphe facultatif*

Ordonnance du 19 septembre 1945

Article 22

(Modifié par Ordonnance n°2004-279 du 25 mars 2004, art. 5 ; par Loi n°2010-853 du 23 juillet 2010 - art. 22 et 24, par Loi n°2011-331 du 28 mars 2011 - art. 33)

« *L'activité d'expertise-comptable est incompatible avec toute occupation ou tout acte de nature à porter atteinte à l'indépendance de la personne qui l'exerce en particulier :*
Avec tout emploi salarié, sauf chez un autre membre de l'ordre, chez un membre de la compagnie nationale des commissaires aux comptes ou dans une association de gestion et de comptabilité ;
Avec toute activité commerciale ou acte d'intermédiaire autre que ceux que comporte l'exercice de la profession, sauf s'il est réalisé à titre accessoire et n'est pas de nature à mettre en péril l'exercice de la profession ou l'indépendance des associés experts-comptables ainsi que le respect par ces derniers des règles inhérentes à leur statut et à leur déontologie. Les conditions et limites à l'exercice de ces activités et à la réalisation de ces actes sont fixées par les normes professionnelles élaborées par le conseil supérieur de l'ordre et agréées par arrêté du ministre chargé de l'économie ;
Avec tout mandat de recevoir, conserver ou délivrer des fonds ou valeurs ou de donner quittance, sauf si l'opération s'effectue à titre accessoire et par les comptes ouverts dans les livres d'un fonds de règlement créé à cet effet, dans des conditions fixées par décret. Le décret définit les modalités de fonctionnement et de contrôle de ce fonds. Toutefois, si la délivrance de fonds correspond au paiement de dettes fiscales ou sociales pour lequel un mandat a été confié au professionnel, elle peut être effectuée directement sans transiter par le fonds précité.
Il est en outre interdit aux membres de l'ordre et aux associations de gestion et de comptabilité, ainsi qu'à leurs salariés mentionnés à l'article 83 ter et à l'article 83 quater d'agir en tant qu'agent d'affaires, d'assumer une mission de représentation devant les tribunaux de l'ordre judiciaire ou administratif, d'effectuer des travaux d'expertise comptable, de révision comptable ou de comptabilité pour les entreprises dans lesquelles ils possèdent directement ou indirectement des intérêts substantiels.
Ils peuvent toutefois accepter, sous le contrôle du conseil régional dont ils relèvent et dans les conditions fixées par le règlement intérieur de l'ordre des experts-comptables, tout mandat social dans toute société, groupement ou association, dès lors que ce mandat n'est pas de nature à porter atteinte à leur indépendance, ainsi que les missions d'expert qui leur sont confiées, les fonctions d'arbitre et celles de commissaire aux comptes dans les conditions prévues au livre VIII du code de commerce.
Ils peuvent également donner des consultations, effectuer toutes études et tous travaux d'ordre statistique, économique, administratif, juridique, social ou fiscal et apporter leur avis devant toute autorité ou organisme public ou privé qui les y autorise mais sans pouvoir en faire l'objet principal de leur activité et seulement s'il s'agit d'entreprises dans lesquelles ils assurent des missions d'ordre comptable de caractère permanent ou habituel ou dans la mesure où lesdites consultations, études, travaux ou avis sont directement liés aux travaux comptables dont ils sont chargés.
Les interdictions ou restrictions édictées par les trois alinéas précédents s'étendent aux employés salariés des membres de l'ordre et des associations de gestion et de comptabilité,

et à toute personne agissant pour leur compte ou ayant avec eux des liens ou intérêts communs.
Les membres de l'ordre et les dirigeants, administrateurs et salariés des associations de gestion et de comptabilité peuvent participer à l'enseignement professionnel : toutefois, sauf pour les professeurs de l'enseignement public, les missions définies à l'article 2 ci-dessus doivent demeurer l'objet principal de leur activité. Ils peuvent procéder à des travaux et études de statistiques et de documentation économique pour le compte des entreprises privées et des organismes professionnels. »

Article 2

(Modifié par Ordonnance n°2004-279 du 25 mars 2004, article 5, par Loi n°2010-853 du 23 juillet 2010 - art. 25, par Loi n°2011-331 du 28 mars 2011 - art. 33)

« *Est expert-comptable ou réviseur comptable au sens de la présente ordonnance celui qui fait profession habituelle de réviser et d'apprécier les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail. Il est également habilité à attester la régularité et la sincérité des comptes de résultats.*
L'expert-comptable fait aussi profession de tenir, centraliser, ouvrir, arrêter, surveiller, redresser et consolider les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail.
L'expert-comptable peut aussi organiser les comptabilités et analyser par les procédés de la technique comptable la situation et le fonctionnement des entreprises et organismes sous leurs différents aspects économique, juridique et financier.
Il fait rapport de ses constatations, conclusions et suggestions.
L'expert-comptable peut aussi accompagner la création d'entreprise sous tous ses aspects comptables ou à finalité économique et financière.
Les membres de l'ordre et les associations de gestion et de comptabilité peuvent assister, dans leurs démarches déclaratives à finalité fiscale, sociale et administrative, les personnes physiques qui leur ont confié les éléments justificatifs et comptables nécessaires auxdites démarches. »

Décret du 30 mars 2012 :

Article 145

« *Les personnes mentionnées à l'article 141 exercent leur activité avec compétence, conscience professionnelle et indépendance d'esprit. Elles s'abstiennent, en toutes circonstances, d'agissements contraires à la probité, l'honneur et la dignité.*
Elles doivent en conséquence s'attacher :
1° A compléter et mettre à jour régulièrement leur culture professionnelle et leurs connaissances générales ;
2° A donner à chaque question examinée tout le soin et le temps qu'elle nécessite, de manière à acquérir une certitude suffisante avant de faire toute proposition ;
3° A donner leur avis sans égard aux souhaits de celui qui les consulte et à se prononcer avec sincérité, en toute objectivité, en apportant, si besoin est, les réserves nécessaires sur la valeur des hypothèses et des conclusions formulées ;

4° A ne jamais se placer dans une situation qui puisse diminuer leur libre arbitre ou faire obstacle à l'accomplissement de tous leurs devoirs ;
5° A ne jamais se trouver en situation de conflit d'intérêts.
Les personnes morales mentionnées à l'article 141 veillent à ce que les professionnels de l'expertise comptable qu'elles emploient fassent preuve des mêmes qualités et adoptent le même comportement. »

Article 146

« *Les personnes mentionnées à l'article 141 évitent toute situation qui pourrait faire présumer d'un manque d'indépendance. Elles doivent être libres de tout lien extérieur d'ordre personnel, professionnel ou financier qui pourrait être interprété comme constituant une entrave à leur intégrité ou à leur objectivité.* »

Article 157

« *Les personnes mentionnées à l'article 141 ont l'obligation de dénoncer le contrat qui les lie à leur client ou adhérent dès la survenance d'un événement susceptible de les placer dans une situation de conflit d'intérêts ou de porter atteinte à leur indépendance.* »

Norme « Maîtrise de la qualité au sein des structures d'exercice professionnel» agréée par arrêté ministériel du 20 juin 2011

Indépendance

« *21.- La structure d'exercice professionnel doit définir des politiques et concevoir des procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que elle-même et son personnel professionnel et, le cas échéant, les autres personnes soumises aux règles de déontologie (y compris le personnel professionnel des structures d'exercice professionnel membres de son réseau), conservent leur indépendance lorsque les règles de déontologie l'exigent. Ces politiques et procédures doivent permettre à la structure d'exercice professionnel : (Voir Par. A10)*
(a) de communiquer ses propres règles d'indépendance à son personnel professionnel et, le cas échéant, aux autres personnes soumises à ces règles ;
(b) d'identifier et d'évaluer les situations et les relations qui créent des risques pour l'indépendance, et de prendre des mesures appropriées pour éliminer ces risques ou les ramener à un niveau acceptable par la mise en place de sauvegardes ou, lorsque cela est jugé approprié, de se démettre de la mission lorsque la démission est possible au regard de la loi ou de la réglementation.

22.- Ces politiques et procédures doivent exiger :(Voir Par. Al0)
(a) que les professionnels de l'expertise comptable responsables de missions fournissent à la structure d'exercice professionnel des informations pertinentes au sujet des missions qu'ils effectuent pour les clients ou les adhérents, y compris l'étendue des services rendus, afin de lui permettre d'en évaluer l'incidence globale, au regard des règles d'indépendance ;

(b) que le personnel professionnel signale sans délai à la structure d'exercice professionnel les situations et les relations d'affaires qui créent un risque pour l'indépendance afin que des mesures appropriées puissent être prises ;
(c) que l'ensemble des informations ainsi recueillies soient communiquées sans délai au personnel professionnel concerné de manière à ce que :
(i) la structure d'exercice professionnel et son personnel professionnel puissent aisément apprécier le fait qu''ils respectent les règles d'indépendance ;
(ii) la structure d'exercice professionnel puisse conserver et mettre à jour dans ses dossiers les informations relatives à l'indépendance ;
(iii) la structure d'exercice professionnel puisse prendre les mesures appropriées concernant les risques identifiées au regard de son indépendance qui dépassent un niveau acceptable.

23.- La structure d'exercice professionnel doit définir des politiques et concevoir des procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que les manquements aux règles d'indépendance lui soient signalés afin de lui permettre de prendre les mesures appropriées pour remédier à de telles situations. Ces politiques et procédures doivent imposer : (Voir par. A10)
(a) au personnel professionnel de signaler sans délai à la structure d'exercice professionnel les manquements aux règles d'indépendance dont il a connaissance ;
(b) à la structure d'exercice professionnel de communiquer sans délai les manquements identifiés à ces politiques et procédures :
(i) au professionnel de l'expertise comptable responsable de la mission à qui il incombe, avec la structure d'exercice professionnel, de remédier à ces manquements ;
(ii) aux autres personnels professionnels concernés au sein de la structure d'exercice professionnel et, le cas échéant au sein du réseau, ainsi qu'aux autres personnes soumises aux règles d'indépendance à qui il incombe de prendre les mesures appropriées
(c) au professionnel de l'expertise comptable responsable de la mission et aux autres personnes visées au sous- paragraphe (b) (ii) ci-dessus de communiquer sans délai à la structure d'exercice professionnel, lorsque c'est nécessaire, les mesures prises pour remédier aux manquements identifiés, de sorte que la structure d'exercice professionnel puisse décider s'il lui faudra prendre des mesures supplémentaires.

24.- Au moins une fois par an, la structure d'exercice professionnel doit obtenir de tout son personnel professionnel tenu d'être indépendant conformément aux règles de déontologie pertinentes, une confirmation écrite du respect de ses politiques et de ses procédures liées à l'indépendance. (Voir Par. A10 Al I)

25.- La structure d'exercice professionnel doit définir des politiques et concevoir des procédures : (Voir Par. A10, A12-A17)
(a) qui fixent des critères permettant de déterminer si des sauvegardes sont nécessaires pour ramener les risques liées à la familiarité à un niveau acceptable lorsque la structure d'exercice professionnel a recours au même personnel professionnel d'encadrement pour les missions d'assurance réalisées auprès d'un même client ou adhérent sur une longue durée;
(b) qui prescrivent, pour les audits d'états financiers d'entités cotées, la rotation du professionnel de l'expertise comptable responsable de la mission et des personnes chargée de la revue de contrôle qualité de la mission et, le cas échéant, des autres personnes

soumises aux obligations de rotation après une durée déterminée, en conformité avec les règles de déontologie pertinentes. »

4.2. QUESTIONNAIRE STRUCTUREL

4.2.1. Objectifs

L'objectif du questionnaire structurel est double ; il constitue :

- un outil pour la conduite du contrôle de qualité

Le questionnaire structurel fournit une ligne directrice permettant d'orienter les contrôles et un aide-mémoire permettant de s'assurer que tous les points importants ont été couverts

- un outil de documentation des contrôles structurels

Le contrôleur doit constituer un dossier de contrôle, le questionnaire structurel est utilisable comme support de ses travaux.

4.2.2. Présentation générale

La structure du questionnaire structurel est la suivante :

1. Informations générales sur la structure d'exercice professionnel
2. Organisation de la structure d'exercice professionnel
3. Personnel de la structure d'exercice professionnel
4. Maintien de la compétence de la structure d'exercice professionnel
5. Clientèle et missions de la structure d'exercice professionnel
6. Méthodes de travail de la structure d'exercice professionnel

4.2.3. Mode d'emploi

Le questionnaire structurel comporte les colonnes suivantes :

- « Sources applicables » : il est précisé, le cas échéant, le fondement de l'obligation dont il est demandé de vérifier le respect ;

- « Moyen » : pour chaque point, il est suggéré la nature des contrôles à effectuer ;

- « Référence questionnaire préparatoire » : cette référence renvoie à chacun des 6 points du questionnaire préparatoire ;

- « Constats pendant visite » ; éléments à analyser par le contrôleur sur la base du questionnaire préparatoire ;

- « Remarques du contrôleur » ; compléments d'informations de la part du contrôleur comprenant notamment les incidences du point relevé et les recommandations.

4.3.QUESTIONNAIRE DE CONTROLE TECHNIQUE

4.3.1. Objectifs

L'objectif des questionnaires de contrôle technique est double ; ils constituent :

- des outils pour la conduite de contrôle de qualité,
- un outil de documentation des contrôles techniques.

4.3.2. Présentation générale

Plusieurs questionnaires de contrôle technique ont été prévus selon le type de mission examinée :

- Mission de Présentation
- Mission sans assurance : Autres Prestations - comptes annuels
- Mission sans assurance : Autres Prestations - mission sociale
- Mission sans assurance : Autres Prestations - mission juridique
- Mission sans assurance : Autres Prestations
- Mission d'examen limité
- Mission d'audit contractuel

4.3.3. Mode d'emploi

Les questionnaires techniques comportent les colonnes suivantes :

- « Sources applicables » : il est précisé, le cas échéant, le fondement de l'obligation dont il est demandé de vérifier le respect ; selon les questionnaires, ils font référence au texte applicable ;

- « OUI », « NON », « N/A » : le contrôleur mentionne la réponse affirmative, négative, ou non applicable au cas où la question posée est non appropriée.

- « Commentaires du contrôleur » : le contrôleur mentionne toute information complémentaire utile pour pondérer sa réponse.

4.4.OUTILS DE SYNTHESE ET RAPPORTS

Le contrôleur dispose de différents outils de synthèse devant le conduire à l'établissement de son rapport :

- La note de synthèse du contrôle structurel, comporte les constats, les incidences et les préconisations du contrôleur ainsi que les remarques du contrôlé.
- La note de synthèse des contrôles techniques (une par professionnel de l'expertise comptable contrôlé) comporte les constats, les incidences et les préconisations du contrôleur ainsi que les remarques du contrôlé.
- Trois modèles de rapport sont prévus :
  - Rapport sans observation
  - Rapport avec simples observations
  - Rapport avec observations et recontrôle à un an

4.5.INFORMATISATION DES QUESTIONNAIRES

Tous les supports du contrôle qualité sont disponibles en version informatisée.

Le contrôleur peut donc renseigner les différents questionnaires et rapports directement en version informatisée et les transmettre à l'instance compétente sous forme de fichier informatique.

La version informatisée comprend en outre les supports de base documentaire reliée aux questionnaires par lien hypertexte.

4.6.BASE DOCUMENTAIRE

Les contrôleurs disposent d'une base documentaire destinée à enrichir la portée pédagogique de leur intervention.

Cette base a pour vocation :

- de permettre au contrôleur et au contrôlé, en cas de besoin, de retrouver les textes fondamentaux,
- de servir d'argumentation au contrôleur pour asseoir son discours auprès du contrôlé,
- d'être une source d'information et de supports à l'intention du contrôlé,

Elle apporte à ce titre une véritable plus-value pédagogique à la démarche du contrôle de qualité.

Cette base, téléchargeable sur le site du CSOEC, est régulièrement enrichie et mise à jour.

5. PROCEDURES ADMINISTRATIVES

5.1.INTRODUCTION

La conduite d'un contrôle de qualité entraîne des procédures administratives dont il convient que le contrôleur maîtrise l'utilisation. En effet, la réalisation d'un programme annuel de contrôles implique en premier lieu une information continue de l'instance compétente sur les différentes phases qui ponctuent chaque contrôle de qualité.

Cette nécessaire information entraîne pour les contrôleurs :

- le respect des délais impartis.
- la transmission des informations au moyen de supports adéquats.

5.2.PROCEDURES

5.2.1. Contrôle d'un cabinet implanté dans une seule région et contrôle technique des implantations régionales des cabinets implantés dans plusieurs régions et des AGC.

Dès lors qu'un contrôleur a été désigné pour effectuer le contrôle de qualité d'une structure d'exercice professionnel, le contrôle se décompose en 4 phases successives :

- Contrôle de qualité de la structure d'exercice professionnel,
- Envoi de la note de synthèse à la structure d'exercice professionnel,
- Retour de la note de synthèse au contrôleur, avec les observations éventuelles du contrôlé,
- Dépôt du rapport définitif au Conseil régional.

a) Contrôle de qualité de la structure d'exercice professionnel

Une fois que le contrôleur a été désigné pour effectuer un contrôle de qualité, il en est informé par le Conseil régional au moyen d'une lettre (voir exemple en annexe).

Il lui appartient alors de déterminer, en accord avec le responsable de la structure d'exercice professionnel, la date à laquelle se fera le contrôle et d'en informer le Conseil régional.

Il procède à cette information au moyen d'une lettre (voir exemple en annexe).

b) Note de synthèse

Lorsque le contrôle est terminé, le contrôleur rédige une note de synthèse qu'il adresse à la structure d'exercice professionnel contrôlée au moyen d'une lettre (voir exemple en annexe), en informe le Conseil régional au moyen d'une lettre (voir exemple en annexe).

La commission qualité du CSOEC préconise que les notes de synthèse soient signées par le contrôlé à la fin du contrôle sur place. La note de synthèse structurelle est signée par le dirigeant de la structure et la note de synthèse du technique est signée par le professionnel de l'expertise comptable concerné par le contrôle.

c) Observations du contrôlé

Lorsque le contrôleur a choisi d'envoyer les notes de synthèse au contrôlé par courrier, celui-ci dispose alors de 30 jours pour adresser ses éventuelles observations au contrôleur.

d) Dépôt du dossier définitif au Conseil régional

Le contrôleur adresse son dossier définitif au Conseil régional.

Ce dossier comporte notamment les éléments indiqués en paragraphe 2.5.1.

5.2.2. Contrôle structurel d'un cabinet implanté dans plusieurs régions et d'une AGC.

Dès lors qu'un contrôleur a été désigné pour effectuer le contrôle structurel d'une structure d'exercice professionnel implantée dans plusieurs régions ou d'une AGC, le contrôle se décompose en quatre phases successives :

- Contrôle structurel du siège de la structure d'exercice professionnel,
- Envoi de la note de synthèse au dirigeant de la structure,
- Retour de la note de synthèse au contrôleur, avec les observations éventuelles du contrôlé,
- Dépôt du dossier de contrôle à l'instance compétente.

a) Contrôle de qualité de la structure d'exercice professionnel

Une fois que le contrôleur a été désigné pour effectuer un contrôle structurel, il en est informé par l'instance compétente au moyen d'une lettre (voir exemple en annexe).

Il lui appartient alors de déterminer, en accord avec le responsable de la structure d'exercice professionnel, la date à laquelle se fera le contrôle et d'en informer l'instance compétente.

Il procède à cette information au moyen d'une lettre (voir exemple en annexe).

b) Note de synthèse structurelle

Lorsque le contrôle structurel est terminé, le contrôleur rédige une note de synthèse qu'il adresse à la structure d'exercice professionnel contrôlée au moyen d'une lettre (voir exemple en annexe) et en informe l'instance compétente au moyen d'une lettre (voir exemple en annexe).

La commission qualité du CSOEC préconise que les notes de synthèse soient signées par le dirigeant de la structure à la fin du contrôle sur place.

c) Observations du contrôlé

Lorsque le contrôleur a choisi d'envoyer les notes de synthèse au contrôlé par courrier, celui-ci dispose alors de 30 jours pour adresser ses éventuelles observations au contrôleur.

d) Dépôt du dossier définitif à l'instance compétente

Le contrôleur adresse son dossier définitif à l'instance compétente par mail.

Ce dossier comporte notamment les éléments indiqués en paragraphe 2.5.1.

5.3.LIAISON AVEC LE TABLEAU

Pour une meilleurs approche du contrôle de qualité, il serait souhaitable que les contrôleurs disposent de la fiche Tableau, ce qui permettrait au contrôleur qui aurait constaté une erreur sur la fiche que le service du tableau en soit informé pour le Président du CROEC, à charge pour le service du Tableau de reprendre contact avec le contrôlé pour faire mettre à jour la fiche.

ANNEXES

Exemples de courriers relatifs au contrôle d'un cabinet libéral

A usage des contrôleurs

COURRIER N° 1

Paris, le

Contrôle de qualité - Dossier n °

Objet : Contrôle Qualité

[FORM_POL],

Dans le cadre du contrôle de qualité, vous trouverez en pièce jointe la liste des contrôles qui vous ont été affectés pour la campagne qualité de cette année.

Vous devez penser à étendre le contrôle à tous les associés du cabinet mais aussi aux bureaux secondaires de la région [CROEC_REGION].

Il vous appartient de fixer, en accord avec le responsable du cabinet, dans un délai de 30 jours, à compter de la réception de la présente, la date du contrôle et de nous en tenir informés.

Vous voudrez bien nous retourner dans les 30 jours qui suivent le contrôle, le dossier comprenant l'ensemble des documents figurant à l'onglet « CL » du fichier structurel, complété pour assurer votre autocontrôle.

La note de synthèse peut être adressée au cabinet contrôlé dans les 15 jours qui suivent la fin du contrôle, mais nous vous recommandons de la présenter au confrère contrôlé pour observations et paraphe, sur place à la fin du contrôle.

Si cette affectation vous pose un problème d'incompatibilité, vous disposez d'un délai de 10 jours pour en informer l'Ordre.
En cas de difficulté, le service Qualité est à votre disposition au : [RQ_TEL_1].

Comptant sur votre diligence au service de la profession,

Nous vous prions de croire, [FORM_POL], à l'assurance de nos sentiments les meilleurs.

COURRIER N° 2

Dossier n°

INFORMATION DE LA COMMISSION : PRISE DE RENDEZ-VOUS

Monsieur Le Président,

J'accuse réception de votre courrier du ...../...../200... m'informant du contrôle de qualité que j'aurai à effectuer : ....

En accord avec le dirigeant de la structure d'exercice professionnel, la date suivante de contrôle a été retenue :.................

Je vous prie de croire, Monsieur Le Président, à l'assurance de mes sentiments les meilleurs.

M. ....
(Contrôleur)

COURRIER N° 3

Cher confrère,

Suite au contrôle de qualité que nous avons diligenté dans votre cabinet du .... au ...., nous vous remettons ci-joint la note de synthèse sur laquelle nous vous saurions gré de bien vouloir nous communiquer vos remarques éventuelles dans le délai de 30 jours.

(formule de politesse au choix du contrôleur)

Le contrôleur
(ou le rapporteur)

COURRIER N° 4

Dossier n°

INFORMATION DE LA COMMISSION :
NOTE DE SYNTHESE ADRESSEE AU CABINET CONTROLE

Monsieur Le Président,

Dans le cadre du contrôle de qualité de la structure d'exercice professionnel .... que j'ai effectué le ..../..../.., je vous informe que j'ai adressé au dit cabinet la note de synthèse le ..../...../...

Je vous prie de croire, Monsieur Le Président, à l'assurance de mes sentiments les meilleurs.

M. ....
(Contrôleur)

COURRIER N° 5

CONFIDENTIEL

Monsieur le Président,

En application des consignes relatives à la mission du contrôleur Contrôle de qualité, je vous prie de trouver ci-joint :

- rapport définitif du contrôle de qualité n ° de Mr xxxxxxxx, structure d'exercice professionnel :
- notes de synthèse et rapport
- dossier de travail ,
- note d'honoraires relative à mes interventions.

J'atteste n'avoir conservé par devers moi aucun document relatif à cette mission.

Je vous prie d'agréer, Monsieur Le Président, l'expression de mes sentiments distingués.